

MANOVRA 2020: RITENUTE, COMPENSAZIONI IN APPALTI E ALTRE NOVITÀ

L'analisi degli aspetti lavoristico-previdenziali della legge di Bilancio

SOMMARIO

INTRODUZIONE 3

Parte Prima. RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI 4

- 1. 1. Le misure sugli appalti contro la somministrazione illecita.....4
- 1.2. Il contratto di appalto e la necessità della sua corretta individuazione5
- 1.3. I contratti di appalto “*labour intensive*”5
- 1.4. Analisi specifica dei nuovi obblighi6
- 1.5. Il controllo da parte del committente7
- 1.6. Gli obblighi a carico dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice8
- 1.7. Gli obblighi del committente8
- 1.8. Sanzioni in capo al committente9
- 1.9. Esenzione dai nuovi obblighi con certificazione dell'Agenzia delle Entrate.....9
- 1.10. Decorrenza10

Parte Seconda. NASPI E DIPOSIZIONI PENSIONISTICHE..... 11

- 2. Esenzione della NASpI liquidata in unica soluzione.....11
- 3. Le principali disposizioni pensionistiche12

Parte Terza. RIDUZIONI, ESENZIONI E SGRAVI CONTRIBUTIVI E CONGEDI	14
4. Riduzione dei premi e contributi INAIL.....	14
5. Esclusioni dall'addizionale contributiva relativa ai contratti a termine	15
6. Congedo obbligatorio di paternità	17
7. Bonus occupazionale giovani eccellenze	19
8. Riduzione sgravio contributivo per imprese armatrici	21
9. Esonero contributivo occupazione giovanile	22
10. Esonero contributivo società sportive femminili	23
11. Sostegno al reddito nel settore della pesca	24
12. Sgravio contributivo apprendisti	24
Parte Quarta. FRINGE BENEFIT	26
13. Autovetture concesse in uso promiscuo	26
14. I buoni pasto	27
Parte Quinta. LAVORO DIPENDENTE: FISCO E DETRAZIONI.....	29
15. Fondo per la riduzione del carico fiscale sui lavoratori dipendenti	29
16. Modifiche alla disciplina delle detrazioni ex art. 15	29
Parte Sesta. CREDITO D'IMPOSTA	31
17. Credito d'imposta ricerca e sviluppo	31
18. Credito d'imposta per formazione 4.0	34
Parte Settima. REDDITO DI CITTADINANZA	37
19. Il Reddito di cittadinanza	37

INTRODUZIONE

La manovra economica per il 2020 introduce alcune novità di impatto lavoristico e previdenziale. La presente circolare della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro mira ad analizzare tali fattispecie, soffermandosi, in particolare, sugli aspetti più critici delle nuove disposizioni.

Da un lato, con il decreto legge del 26 ottobre 2019, n. 124, recante *“Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”*, convertito con modificazioni dalla legge del 19 dicembre 2019, n. 157, viene introdotto un nuovo regime in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti. Tale sistema, caratterizzato da una complessa serie di adempimenti a carico dei committenti e degli appaltatori, rappresenta il tentativo del Legislatore di arginare il fenomeno della somministrazione illecita, onerando i primi della responsabilità di verificare la regolarità del versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori impiegati per la realizzazione dell’opera o l’esecuzione del servizio oggetto del contratto di appalto.

Dall’altro lato, con la legge del 27 dicembre 2019, n. 160, *“Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022”*, vengono introdotte varie disposizioni che meritano attento approfondimento, nelle seguenti materie:

- NASpl e disposizioni pensionistiche;
- Riduzioni, esenzioni e sgravi contributivi e congedi;
- fringe benefit;
- fisco e detrazioni nel lavoro dipendente;
- credito di imposta per ricerca e sviluppo e per formazione 4.0;
- Reddito di cittadinanza.

Parte Prima. RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI

1. 1. Le misure sugli appalti contro la somministrazione illecita

Il decreto legge n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019, ha introdotto, all'art. 4, l'obbligo di nuovi adempimenti per il committente di un contratto di appalto, onerandolo della responsabilità del controllo della regolarità del versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori impiegati per la realizzazione dell'opera o l'esecuzione del servizio oggetto del contratto di appalto. La norma, come da rubrica, è finalizzata al contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera. Viene introdotto un regime di controllo diffuso, assegnato ai privati, con l'imposizione in capo al committente dell'obbligo di richiedere all'impresa appaltatrice, subappaltatrice o comunque affidataria, copia degli F24 comprovanti i versamenti delle ritenute fiscali operate nei confronti dei lavoratori impiegati nell'esecuzione delle opere o servizi. Di contro, le imprese appaltatrici, così come avviene per quelle in subappalto, hanno l'obbligo di provvedere al versamento delle ritenute fiscali relative ai lavoratori direttamente impiegati nell'appalto, con distinte deleghe per ciascun committente e senza possibilità di compensazione. Tale regime, entrato in vigore il 1° gennaio 2020, riguarda tutti i contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, nei quali l'affidamento del compimento di una o più opere o di uno o più servizi sia di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 rispetto ad una singola impresa committente.

Inoltre, deve trattarsi di contratti di appalto c.d. "labour intensive" perché:

- a. svolti o effettuati con prevalente utilizzo di manodopera, presso le sedi del committente;
- b. con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

La fattispecie ha carattere unitario, nel senso che si realizza con la contestuale presenza sia del superamento del valore economico (200.000 euro), sia degli elementi caratterizzanti il "labour intensive" testé descritti alla lettera a) e b).

Come premesso, la norma, nelle intenzioni del Legislatore, ha il fine dichiarato di contrastare la somministrazione illecita di manodopera, fattispecie vietata e perseguita dal nostro ordinamento per le ricadute lesive dei diritti dei lavoratori che ne derivano. A tal proposito, casi in astratto simili, come il contratto di appalto, devono essere innanzitutto ben individuati nei propri connotati fondamentali, per distinguerli e verificare il campo d'azione delle norme che regolano le diverse ipotesi.

1.2. Il contratto di appalto e la necessità della sua corretta individuazione

Con il contratto di appalto una parte (appaltatore) si obbliga nei confronti dell'altra (committente) alla realizzazione di un'opera o di un servizio in cambio di un corrispettivo in denaro, con organizzazione a proprio rischio dei mezzi necessari al compimento dell'opera o del servizio richiesti. L'organizzazione aziendale si accompagna in maniera fisiologica alla necessaria autonomia di cui l'appaltatore deve godere nella realizzazione dell'opera, nell'ambito di un contratto nel quale l'oggetto non è la prestazione lavorativa, funzionale all'esecuzione del contratto di appalto, ma il risultato richiesto dal committente (bene o servizio), alla cui realizzazione si è obbligato l'appaltatore.

Nell'ambito del diritto del lavoro, la qualificazione giuridica dei connotati dell'appalto riveste un interesse particolarmente rilevante, in quanto anche nell'appalto coesistono quegli elementi che realizzano la dissociazione tra il datore di lavoro ed il soggetto che materialmente è il destinatario finale della prestazione lavorativa. È una tipologia contrattuale potenzialmente suscettibile di creare una situazione di interposizione di manodopera, tradizionalmente avversata dal nostro ordinamento, che da sempre considera tale eventualità un momento di affievolimento delle garanzie dei diritti del lavoratore, attraverso il quale sarebbe possibile eludere tutele giuridiche (regime sanzionatorio dei licenziamenti) ed economiche (pretese retributive, contributive, assicurative), riservando asilo di liceità alla sola somministrazione per il tramite delle agenzie autorizzate. L'art. 4 del D.L. n. 124/2019, così come modificato dalla legge di conversione, si colloca quale corollario delle norme a tutela della genuinità degli appalti, con dichiarata funzione anti-elusiva.

1.3. I contratti di appalto "labour intensive"

Uno dei requisiti che consente l'applicazione del citato art. 4 del D.L. n. 124/2019 è rappresentato dalla circostanza che il rapporto contrattuale, comunque denominato, sia caratterizzato dal *"prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma"*.

Si tratta degli appalti c.d. *"labour intensive"*, nell'ambito dei quali l'elemento della organizzazione dei mezzi produttivi, tra i più indicativi per il riconoscimento della genuinità del contratto di appalto, può apparire affievolito, in considerazione del fatto che l'incidenza di capitali, macchinari ed attrezzature, risulta marginale rispetto alle prestazioni di lavoro rese per la realizzazione dell'opera o l'esecuzione del servizio oggetto del contratto. Tuttavia, ciò non invalida di per sé la legittimità dell'appalto¹, purché tale

¹ Cass. n. 20414, 29 luglio 2019

prevalenza dell'attività di manodopera, peraltro resa, come da previsioni della legge, presso la sede del committente e con l'uso di beni strumentali di sua proprietà, non sia tale da far recedere del tutto gli altri elementi la cui sussistenza configura la legittimità dell'appalto: il rischio d'impresa e il possesso effettivo di un comprovato know-how aziendale o di elevate professionalità in capo al personale impiegato nell'ambito dell'appalto.

È essenziale, cioè, che, pur nella prevalenza della manodopera, questa risulti informata all'organizzazione e sottoposta all'esercizio del potere direttivo dell'appaltatore, perché *“l'appalto di opere o servizi espletato con mere prestazioni di manodopera è lecito purché il requisito della ‘organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore’, previsto dall'art. 29, D.Lgs. n. 276 del 2003 costituisca un servizio in sé, svolto con organizzazione e gestione autonoma dell'appaltatore, senza che l'appaltante, al di là del mero coordinamento necessario, eserciti diretti interventi dispositivi e di controllo sui dipendenti dell'appaltatore; [...] ciò che è essenziale, per la sussistenza di un vero e proprio contratto di appalto, è che i lavori appaltati siano effettivamente svolti da un soggetto che abbia concretamente la forma e la sostanza di una impresa, sia con riguardo al profilo tecnico, sia sotto l'aspetto strettamente economico ed organizzativo”*.

In effetti, non esiste nel nostro sistema giuslavoristico un criterio certo, generalizzato e oggettivo che a priori definisca il concetto di *“labour intensive”*. A tal proposito, va ricordato che l'unico riferimento al concetto in esame è rinvenibile nel settore degli appalti pubblici, relativamente al quale l'art. 50 del D.Lgs. n.50/2016² stabilisce che i servizi ad alta intensità di manodopera sono quelli nei quali il costo della manodopera è pari almeno al 50 per cento dell'importo totale del contratto.

1.4. Analisi specifica dei nuovi obblighi

Come premesso, l'art. 4 D.L. 124/2019, convertito con modifiche e integrazioni dalla legge n. 157 del 19 dicembre 2019, introducendo l'articolo 17-bis del decreto legislativo n. 241 del 1997, ha posto nuovi obblighi declinati al primo comma.

In particolare, si è previsto che le ritenute siano trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Così operate, dovranno essere versate sempre dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici con distinte deleghe per ciascun committente senza possibilità di compensazione. Tali obblighi, come

² Attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture

premessi, incombono sui soggetti partecipi del rapporto contrattuale solo se sussistono tutti i requisiti previsti dal primo comma dell'art. 17-bis, che quindi sono esclusi se:

- l'appalto, il subappalto o l'affidamento non prevede presso le sedi di attività del committente un prevalente utilizzo di manodopera (c.d. appalti "*labour intensive*");
- nell'appalto, nel subappalto o nell'affidamento i beni strumentali non sono di proprietà del committente o comunque a lui riconducibili;
- l'appalto, il subappalto o l'affidamento per il compimento di una o più opere o di uno o più servizi non è di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000; tale limite va riferito alla singola impresa, considerando tutti i contratti in essere con il medesimo committente e, quindi, sommando tutti i relativi importi annui.

Si sottolinea che, secondo quanto ribadito in sede convegnistica dall'Agenzia delle Entrate, ricorrendone i presupposti sopra indicati, la nuova normativa sarebbe applicabile anche alle agenzie per il lavoro di cui al decreto legislativo n. 276/2003. Tale interpretazione, tuttavia, appare dubbia, ove si rifletta sulle finalità della norma in discorso, tesa a contrastare le forme di somministrazione illecita, rivolgendosi all'ampio ambito delle "opere e servizi". Il riferimento in questione risulta oggettivamente diverso dalla "fornitura professionale di manodopera", che è l'oggetto specifico del contratto di somministrazione (lecita), che come tale gode già di un regime sanzionatorio dedicato che, per il principio di specialità, induce a più di una riflessione sulla giustificabilità della estensione ritenuta dall'Agenzia delle Entrate.

1.5. Il controllo da parte del committente

Come ribadito dall'Agenzia delle Entrate, vale la pena precisare, per maggiore chiarezza, che la norma di cui all'art. 17-bis D.Lgs. 241/97:

- al comma 1, pone a carico dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l'onere di trattenere e versare le ritenute operate con distinte deleghe per ciascun committente senza possibilità di compensazione;
- al comma 2, obbliga il committente alla verifica del versamento ("riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati").

Quanto al potere/dovere di controllo introdotto in capo al committente, si ritiene che esso ragionevolmente debba intendersi limitato agli esiti documentali previsti dalla legge. A ciò induce il tenore della norma, che al terzo comma fa riferimento all'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali "*rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa*".

Senza perciò alcun onere di ulteriore indagine o intervento del committente.

1.6. Gli obblighi a carico dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice

Il comma 2 del citato art. 17-bis prevede che, al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento (solitamente il 16 del mese successivo a quello a cui si riferiscono le ritenute), l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettano al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- le deleghe di pagamento, sopra menzionate;
- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente (e quindi della retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e conseguentemente della relativa ritenuta operata), va effettuata sulla base di parametri oggettivi, come ad esempio sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa.

1.7. Gli obblighi del committente

I nuovi obblighi, sopra menzionati, prevedono che i committenti siano tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute (di cui agli articoli 23 e 24 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, all'art. 50, comma 4, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e all'art. 1, comma 5, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360), trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 17-bis D.Lgs. 241/97, nel caso in cui alla data di cui al comma 2, cioè entro i cinque giorni lavorativi successivi alla

scadenza del versamento, sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati di cui al medesimo comma 2, ovvero risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente:

- a) deve sospendere, finché perdura l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa;
- b) deve dare comunicazione di tale inadempimento, entro novanta giorni, all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei suoi confronti.

Al fine di dare maggiore forza alla previsione normativa, la disposizione in esame prevede che, in caso di sospensione del pagamento dei corrispettivi da parte del committente a fronte del menzionato inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice nelle comunicazioni previste, sia preclusa a quest'ultima ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento sia stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

1.8. Sanzioni in capo al committente

Ai sensi del comma 4 del medesimo articolo 17-bis, in caso di inottemperanza agli obblighi previsti dagli appena esaminati commi 1 e 3, il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.

1.9. Esenzione dai nuovi obblighi con certificazione dell'Agenzia delle Entrate

Il comma 5 prevede, invece, alcune esenzioni dagli obblighi descritti. Infatti, essi non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista dal comma 2, qualora:

- a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si

riferiscono le dichiarazioni dei redditi complessivi presentate nell'ultimo triennio, versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;

- b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

La certificazione di cui sopra è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle Entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

1.10. Decorrenza

Il comma 2, art. 4 del decreto legge n. 124 del 2019, prevede che le stesse disposizioni si applichino a decorrere dal 1° gennaio 2020. Pertanto, per espressa previsione normativa, i nuovi obblighi si applicano a decorrere da quella stessa data. In proposito, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 108 del 23 dicembre 2019, ritiene che le disposizioni in esame trovino applicazione con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020), anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020.

Parte Seconda. NASPI E DIPOSIZIONI PENSIONISTICHE

2. Esenzione della NASpl liquidata in unica soluzione

Il comma 12, art. 1 della L. 160/2019, incentiva con un nuovo regime di esenzione fiscale il godimento della NASpl sotto forma di contributo all'autoimprenditorialità percepito in unica soluzione. La manovra ha, infatti, previsto la non imponibilità nel caso di percezione *una tantum* della indennità di disoccupazione per i lavoratori subordinati allorquando questa venga corrisposta in occasione della sottoscrizione di una quota di capitale sociale di una cooperativa, all'interno della quale il rapporto mutualistico preveda l'attività lavorativa da parte del socio.

La NASpl è, dal maggio del 2015, in applicazione del D.Lgs. n. 22/2015, l'indennità di disoccupazione che ha il posto dell'ASpl e, a partire dal 2017, anche dell'indennità di mobilità (L. 223/1991), erogata su domanda ai lavoratori subordinati che abbiano perso involontariamente il proprio lavoro, fatta esclusione dei dipendenti a tempo indeterminato delle Pubbliche Amministrazioni. Nella sua forma ordinaria, la NASpl viene corrisposta sotto forma di indennità mensile, con una durata pari al 50% del numero di settimane di contribuzione degli ultimi quattro anni e per un massimo di 24 mesi, senza riconoscimento della tredicesima mensilità. I requisiti per potere goderne sono di ordine contributivo (presenza, nei 4 anni precedenti l'inizio del periodo di disoccupazione, di almeno 13 settimane di contribuzione contro la disoccupazione e di 30 giornate di lavoro effettivo nei 12 mesi antecedenti rispetto al periodo di disoccupazione) e di ordine soggettivo (status di disoccupazione derivante dalla perdita involontaria del rapporto di lavoro). L'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 22/2015, riconosce al lavoratore che abbia maturato diritto alla NASpl la possibilità di richiederne la liquidazione anticipata in unica soluzione per dare vita a un'attività di lavoro autonomo, sotto forma di impresa individuale o di cooperativa. La erogabilità *una tantum* può essere richiesta anche nel caso di soggetti che abbiano originariamente cominciato a percepire la NASpl come indennità mensile, richiedendo per il successivo avvio della attività autonoma o imprenditoriale l'incentivo in unica soluzione, in quel caso pari all'ammontare residuo della indennità ancora spettante. Il regime fiscale ordinario applicato a tale soluzione è di norma regolato dall'art. 17 comma 1 lett. c-bis del TUIR. La disposizione introdotta dalla manovra del 2020 prevede che la liquidazione anticipata della NASpl non si consideri imponibile ai fini Irpef nel solo caso in cui l'indennità sia richiesta sotto forma di *una tantum* in relazione alla sottoscrizione di una quota di capitale sociale di una cooperativa dove si prevedano attività lavorative da parte del socio. Il comma 12 dell'art. 1 rimanda ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che disciplini in

modo analitico sia i criteri di accesso a tale regime fiscale agevolato e i documenti probatori che attestino lo status di socio-lavoratore di cooperativa, sia le modalità attuative della norma, con particolare riferimento alle comunicazioni e ai documenti che legittimino l'esenzione fiscale. Tale provvedimento dovrà entrare in vigore per la fine del prossimo marzo, vale a dire entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di Bilancio 2020.

3. Le principali disposizioni pensionistiche

La legge di Bilancio del 2020 non innova in modo sostanziale il panorama degli accessi a pensione così come era stato modificato dal decreto di riforma del welfare (D.L. 4/2019). I tre principali accessi rimangono, all'interno delle Gestioni Inps, innanzitutto la pensione di vecchiaia (per il 2020 fissata a 67 anni di età con 20 di contributi) e la pensione anticipata (42 anni e 10 mesi di contributi per gli uomini, un anno in meno di contributi richiesti per le donne). Il terzo accesso, temporaneo, è quello di Quota 100, che rimane confermata fino al 2021 con un requisito minimo pari a 62 anni di età e 38 anni di contributi.

La manovra si occupa di prorogare e ampliare i termini di accesso di altri due ingressi derogatori a pensione: l'*Ape sociale* e l'*Opzione donna*.

Il comma 473 dell'art. 1, L. 169/2019, consente ai lavoratori iscritti a una o più Gestioni Inps di accedere ad Ape sociale se ne maturano i requisiti entro il 31 dicembre 2020 e non più entro la fine del 2019, come già previsto dal decreto legge n. 4 del 2019. Si tratta più propriamente di un'indennità a carattere assistenziale pari al trattamento pensionistico maturato al momento della cessazione del rapporto di lavoro (con valore massimo di 1.500 euro lordi, non rivalutabili e corrisposti per 12 mensilità) che accompagna l'assicurato fino alla decorrenza della pensione di vecchiaia. Non vi è, dunque, una durata massima e non è necessario alcun prestito, trattandosi di una prestazione a carico della fiscalità generale. Rimangono pienamente confermati i requisiti di accesso (almeno 63 anni di età, 30 o 36 anni di contributi con uno sconto di 1 anno per ogni figlio – fino a 2 anni al massimo – per le lavoratrici madri), nonché la condizione soggettiva necessaria per maturarne il diritto (una delle quattro disciplinate dal DPCM 88/2017, vale a dire disoccupazione, *care-giving*, invalidità civile almeno al 74% o lavoro per almeno 6 anni negli ultimi 7 con mansioni gravose).

Il comma 476 dell'art. 1 della manovra modifica ulteriormente il decreto di riforma del welfare in riferimento alla cd. Opzione Donna. Il D.L. 4/2019 aveva, infatti, già prorogato questa pensione anticipata al femminile, prevedendo che il termine della maturazione dei requisiti anagrafici e

contributivi fosse stabilito nella fine del 2018. A valle della novella della legge di Bilancio del 2020, le lavoratrici dipendenti e autonome potranno accedere al trattamento in opzione donna a condizione di avere raggiunto entro il 31 dicembre 2019 (e non più entro il 2018) i requisiti anagrafici di 58 anni di età per le lavoratrici dipendenti, 59 anni per le lavoratrici autonome, iscritte alla Gestione Artigiani e Commercianti. Resta fisso, sempre da maturarsi entro il 2019, anche il requisito di almeno 35 anni di contributi effettivi (che esclude i contributi accreditati per malattia non integrata dal datore di lavoro, disoccupazione, ASpl e Mini-ASpl, nonché NASpl). La nuova norma conferma poi tutte le altre caratteristiche dell'opzione: sia le finestre di differimento, che si attivano dal momento della maturazione dei requisiti prima di accedere a pensione (12 mesi per le dipendenti, 18 per le autonome), sia la totale conversione al metodo di calcolo contributivo che riduce per sempre l'assegno pensionistico dal 20 al 40% in meno. L'opzione donna non consente il cumulo contributivo gratuito ex L. 228/2012, mantenendo soltanto come opzionabile quello 'interno' fra i contributi del Fondo pensione lavoratori dipendenti e la gestione dei lavoratori autonomi (con applicazione dei requisiti anagrafici e della finestra, più severi, riservati a questi ultimi).

La manovra ha poi previsto (ai commi 474 e 475 dell'art. 1) la costituzione di due Commissioni tecniche, una per lo studio della gravosità delle occupazioni lavorative e l'altra per l'analisi della spesa pubblica in materia previdenziale ed assistenziale, i cui lavori dovranno concludersi entro il 31 dicembre 2020 che presenta forti analogie con quanto già previsto dai cc. 155 e 158 della legge di Bilancio del 2018 (L. 205/2017). Infine, la L. 160/2019 all'art. 1 comma 477 ha modificato di nuovo la disciplina della perequazione automatica dei trattamenti pensionistici per gli anni 2020-2021, mentre il comma 478 prevede una nuova regolamentazione della indicizzazione pensionistica a partire dal 2022. La modifica prevista rispetto alle norme vigenti è costituita dall'elevamento della misura di perequazione al 100% per gli importi di pensione compresi fra un valore superiore a 3 volte ed entro 4 volte il trattamento minimo pensionistico INPS.

Parte Terza. RIDUZIONI, ESENZIONI E SGRAVI CONTRIBUTIVI E CONGEDI

4. Riduzione dei premi e contributi INAIL

Con l'art. 1, comma 9, della legge n. 160/2019, si procede ad estendere anche all'anno 2022 l'applicazione del meccanismo di riduzione dei premi e contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, già prevista sia per il triennio 2019-2021 che per il 2023 e gli anni successivi. Lo scopo è raggiunto mediante la soppressione, in seno all'art. 1, comma 1121, della legge n. 145/2018, del riferimento temporale a cui la norma circoscriveva i propri effetti. La disposizione originaria, infatti, stabiliva che *“ai fini della revisione delle tariffe, con effetto dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2021 e dal 1° gennaio 2023, dei premi e contributi INAIL per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 23 febbraio 2000, n. 38, e dell'art. 1, comma 128, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, considerate le risultanze economico-finanziarie e attuariali e tenuto conto degli andamenti prospettici del predetto Istituto, in aggiunta alle risorse indicate nel citato articolo 1, comma 128, della legge n. 147 del 2013, si tiene conto delle seguenti minori entrate, pari a euro 410 milioni per l'anno 2019, a euro 525 milioni per l'anno 2020 e a euro 600 milioni per l'anno 2021”*. L'art. 1, comma 9, della legge di Bilancio per il 2020 vi ha invece soppresso l'inciso *“al 31 dicembre 2021 e dal 1° gennaio 2023”*, rendendone stabile l'efficacia normativa.

Sulla base delle disposizioni normative di carattere finanziario di cui all'art. 1, comma 1121, della legge n. 145/2018, si ricorda che con riferimento al triennio 2019-2021, in data 27 febbraio 2019, sono stati emanati tre decreti ministeriali recanti:

- le “nuove tariffe dei premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali delle gestioni Industria, Artigianato, Terziario e Altre attività” e le “relative modalità di applicazione”;
- la “nuova tariffa dei premi della gestione Navigazione”;
- la “nuova tariffa dei premi speciali unitari per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei titolari di aziende artigiane, dei soci di società fra artigiani lavoratori, nonché dei familiari coadiuvanti del titolare” e le “relative modalità di applicazione”.

In ogni caso, resta fermo quanto previsto dall'articolo 1, comma 1124, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica programmati a legislazione vigente. Per tale ragione, l'INAIL, per garantire la sostenibilità delle nuove tariffe premiali, comunque sottoposte a revisione al termine del primo triennio di applicazione, ne deve assicurare il

costante monitoraggio degli effetti e, nel caso si accerti un significativo scostamento negativo dell'andamento delle entrate, tale da compromettere l'equilibrio economico-finanziario e attuariale della gestione assicurativa, è tenuto a proporre tempestivamente al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e al Ministero dell'Economia e delle Finanze l'adozione delle conseguenti misure correttive.

5. Esclusioni dall'addizionale contributiva relativa ai contratti a termine

L'art. 1, comma 13, della legge n. 160/2019 è intervenuto ad ampliare il regime delle esclusioni dell'addizionale contributiva e della relativa maggiorazione dovute per i contratti di lavoro dipendente a termine nel settore privato. Come è noto, l'art. 2, comma 28, della legge n. 92/2012, ha stabilito che i *“rapporti di lavoro subordinato non a tempo indeterminato”* siano assoggettati ad un *“un contributo addizionale, a carico del datore di lavoro, pari all'1,4 per cento della retribuzione imponibile ai fini previdenziali”*, dal quale sono escluse le fattispecie previste dal successivo comma 29. Sul punto, l'intervento dell'art. 3, comma 2, del D.L. n. 87/2018 (c.d. decreto Dignità), introducendo un secondo periodo nell'art. 2, comma 28, della legge n. 92/2012, ha successivamente stabilito un aumento del contributo addizionale in misura di 0,5 punti percentuali in occasione di ciascun rinnovo del contratto a tempo determinato, anche in regime di somministrazione, intervenuto dal 14 luglio 2018 (v. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Circ. n. 17/2018).

Sotto il profilo soggettivo, con la Circ. n. 121/2019, l'INPS ha precisato che, fatte salve le esclusioni previste normativamente, l'incremento del contributo addizionale sia *“dovuto con riferimento al rinnovo di ogni tipologia di contratto a termine al quale si applica il contributo addizionale, ivi compresi i contratti che regolano il rapporto di lavoro nel settore marittimo”*. L'art. 2, comma 28, prevedeva poi che le disposizioni in materia di aumento del contributo addizionale *“non si applicano ai contratti di lavoro domestico”*. Tale esclusione espressa aveva fatto sorgere dubbi di carattere interpretativo in merito all'individuazione del perimetro delle esclusioni, sul quale era dovuta intervenire la prassi richiamata.

L'art. 1, comma 13, della legge di Bilancio per il 2020 ha:

- integrato il terzo periodo dell'art. 2, comma 28, della legge n. 92/2012 stabilendo espressamente che la maggiorazione della contribuzione addizionale non si applica ai rapporti di lavoro domestico *“nonché nelle ipotesi di cui al comma 29”* della medesima legge n. 92/2012;
- ampliato le ipotesi di esclusione di cui allo stesso art. 2, comma 29, della legge n. 92/2012.

In particolare, secondo la novella, il contributo addizionale e la relativa maggiorazione, oltre alle ipotesi già contemplate, non si applicano:

- *“a partire dal 1° gennaio 2020, ai lavoratori assunti a termine per lo svolgimento, nel territorio della provincia di Bolzano, delle attività stagionali definite dai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali stipulati dalle organizzazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative entro il 31 dicembre 2019 (nuova lett. b-bis)”*;
- *“ai lavoratori di cui all'articolo 29, comma 2, lettera b), del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 (nuova lett. d-bis)”*.

Operando una ricognizione complessiva, alla luce delle integrazioni intervenute con il citato art. 1, comma 13, della legge n. 160/2019, sono esclusi dall'applicazione dell'incremento del contributo addizionale NASpl, in quanto già esclusi dalla predetta contribuzione addizionale i seguenti rapporti di lavoro.

- 1) A tempo determinato degli operai agricoli (art. 2, comma 3, legge n. 92/2012).
- 2) Rapporti contemplati dall'articolo 2, comma 29, della legge n. 92/2012 e pertanto riguardanti:
 - i lavoratori assunti con contratto a termine in sostituzione di lavoratori assenti;
 - i lavoratori assunti a termine per lo svolgimento delle attività stagionali di cui al D.P.R. n. 1525/1963 (e non anche quelle individuate dalla contrattazione collettiva);
 - a decorrere dal 1° gennaio 2020, i lavoratori assunti a termine per lo svolgimento, nel territorio della provincia di Bolzano, delle attività stagionali definite dai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali stipulati dalle organizzazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative entro il 31 dicembre 2019;
 - gli apprendisti;
 - i lavoratori dipendenti a tempo determinato delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del D. Lgs n. 165/2001 e successive modificazioni;
 - i rapporti per l'esecuzione di speciali servizi di durata non superiore a tre giorni, nel settore del turismo e dei pubblici esercizi, nei casi individuati dai contratti collettivi;
 - i rapporti instaurati per la fornitura di lavoro portuale temporaneo di cui all'art. 17 della legge n. 84/1994.

Si ricorda, altresì, che i rapporti di lavoro domestico a termine sono soggetti al contributo addizionale ma non anche alla relativa maggiorazione (art. 2, comma 28, legge n. 92/2012). Rimangono poi soggetti alla contribuzione addizionale ma, per espressa previsione dell'articolo 1, comma 3, del D.L. n. 87/2018, non all'aumento del contributo addizionale i rinnovi dei contratti di lavoro a tempo determinato relativi alle assunzioni di lavoratori adibiti a svolgere attività di insegnamento, di ricerca scientifica o tecnologica, di trasferimento di *know-how* e di supporto, di assistenza tecnica o coordinamento all'innovazione, stipulati da:

- a) università private, incluse le filiazioni di università straniere;
- b) istituti pubblici di ricerca;
- c) società pubbliche che promuovono la ricerca e l'innovazione;
- d) enti privati di ricerca.

6. Congedo obbligatorio di paternità

Il comma 342, articolo 1, della legge n. 160/2019 modificando l'articolo 1, comma 354, della L. n. 232/2016, ha disposto quanto segue:

- a) al primo periodo, le parole *“anche per gli anni 2017, 2018 e 2019”* sono sostituite da *“anche per gli anni 2017, 2018, 2019 e 2020”*;
- b) al secondo periodo, le parole *“e a cinque giorni per l'anno 2019”* sono sostituite da *“a cinque giorni per l'anno 2019 e a sette giorni per l'anno 2020”*;
- c) al terzo periodo, le parole *“Per gli anni 2018 e 2019”* sono sostituite da *“Per gli anni 2018, 2019 e 2020”*.

Più nel dettaglio, il Legislatore ha pertanto prorogato per il 2020 il congedo obbligatorio di paternità, elevandone la durata a sette giorni. Inoltre, con le modifiche di cui alla lettera c), ha disposto che anche per il 2020 il padre possa astenersi per un ulteriore giorno (in accordo con la madre e in sua sostituzione in relazione al periodo di astensione obbligatoria spettante a quest'ultima). Come noto, il congedo obbligatorio di paternità è stato istituito dall'articolo 4, comma 24, lettera a), della legge n. 92/2012, al fine di sostenere la genitorialità, promuovendo una cultura di maggiore condivisione dei compiti di cura dei figli all'interno della coppia e per favorire la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro, in via sperimentale per gli anni 2013-2015. Successivamente, all'articolo 1, comma 354, della legge n. 232/2016 (legge di Bilancio 2017), il Legislatore ha prorogato il congedo obbligatorio per i padri lavoratori dipendenti anche per le nascite e le adozioni/affidamenti avvenuti nell'anno 2017 e ha previsto, per l'anno 2018, l'aumento del suddetto congedo obbligatorio da due a quattro giorni. Per l'anno 2019, infine, l'articolo 1, comma 278, della legge n. 145/2018

(Bilancio 2019), ha poi aumentato a cinque il numero dei giorni di congedo obbligatorio.

Il congedo obbligatorio in commento si configura come un diritto autonomo. In quanto tale, è aggiuntivo rispetto a quello della madre e indipendente dal congedo di maternità. È riconosciuto anche al padre che fruisce del congedo di paternità ai sensi dell'articolo 28 del D.Lgs. n. 151/2001. A tal proposito si rammenta che possono fruire (anche in via non continuativa) dei predetti congedi i padri lavoratori dipendenti, anche adottivi e affidatari, entro e non oltre il quinto mese di vita dalla nascita o dall'adozione e affidamento avvenuti a partire dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020. Per quanto riguarda i padri lavoratori dipendenti da amministrazioni pubbliche, invece, il Dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri ha chiarito che il Ministro per la Pubblica Amministrazione dovrà approvare una norma che individui e definisca gli ambiti, le modalità e i tempi di armonizzazione della disciplina.

Per quanto concerne le modalità di richiesta del suddetto congedo, ai sensi dell'art.3 del decreto ministeriale del 22 dicembre 2012, il padre deve comunicare in forma scritta al datore di lavoro le date in cui intende fruirne, con un anticipo di almeno quindici giorni. Il datore di lavoro comunicherà all'INPS le giornate di congedo fruito, attraverso i canali telematici messi a disposizione dall'Istituto medesimo. In proposito si precisa che qualora la richiesta avvenga in concomitanza dell'evento della nascita, il preavviso deve essere calcolato sulla data presunta del parto. Nei casi di pagamento diretto da parte dell'INPS, invece, la domanda deve essere presentata *online* all'Ente previdenziale attraverso il servizio dedicato. Il padre lavoratore dipendente ha diritto, per i giorni di congedo obbligatorio, a un'indennità giornaliera a carico dell'INPS pari al 100% della retribuzione. Al trattamento normativo e previdenziale si applicano le disposizioni previste in materia di congedo di paternità ex D.Lgs. n. 151/2015 artt. 29-30. Al riguardo va evidenziato, così come precisato dall'INPS con la circolare n. 40/2013, che il congedo obbligatorio del padre si configura come un diritto aggiuntivo a quello della madre ed autonomo rispetto ad esso, in quanto spetta comunque indipendentemente dal diritto della madre al congedo obbligatorio. Pertanto, esclusivamente per l'ipotesi di congedo obbligatorio del padre di cui sopra, la contribuzione figurativa nel periodo trascorso al di fuori del rapporto di lavoro *“è riconosciuta analogamente a quanto accade per il congedo obbligatorio della madre (artt.16 e 17 del citato testo unico), a condizione che il soggetto possa far valere, all'atto della domanda, almeno cinque anni di contribuzione versata in costanza di rapporto di lavoro (art.25 comma 2). La contribuzione dovrà essere valorizzata in base a quanto previsto dalle disposizioni vigenti e varrà ai fini del diritto e della misura della*

pensione, fatte sempre salve le disposizioni specifiche che limitino o escludano l'efficacia della contribuzione figurativa”.

In merito a tale fattispecie si ricorda, da ultimo, che la recente direttiva (UE) 2019/1158 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, relativa all'equilibrio tra attività professionale e vita familiare per i genitori e i prestatori di assistenza, che ha abrogato la direttiva 2010/18/UE, stabilisce una disposizione minima europea che prevede 10 giorni di congedo di paternità dopo la nascita di un figlio, da retribuirsi al livello del congedo per malattia.

La citata Direttiva, infatti, all'articolo 4, dispone che gli Stati membri adottino le misure necessarie a garantire che il padre o, laddove e nella misura in cui il diritto nazionale lo riconosce, un secondo genitore equivalente abbia diritto a un congedo di paternità di dieci giorni lavorativi da fruire in occasione della nascita di un figlio del lavoratore.

7. Bonus occupazionale giovani eccellenze

Con le novità introdotte al comma 11, articolo 1, della Legge n. 160/2019, il Legislatore ha modificato la disciplina concernente l'incentivo previsto dall'articolo 1, commi 706 e ss. della L. n. 145/2018 (legge di Bilancio 2019) per i datori di lavoro privati che assumono a tempo indeterminato soggetti titolari di laurea magistrale o di dottorato di ricerca ed aventi determinati requisiti. A tal proposito, si rammenta che, ai sensi del sopracitato comma 706, è stato disposto che *“ai datori di lavoro privati che, a decorrere dal 1° gennaio 2019 e fino al 31 dicembre 2019, assumono con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato soggetti in possesso dei requisiti previsti [...] è riconosciuto un incentivo, sotto forma di esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, per un periodo massimo di dodici mesi decorrenti dalla data di assunzione, nel limite massimo di 8.000 euro per ogni assunzione effettuata”.*

L'esonero è stato previsto per le seguenti categorie di soggetti:

- a) cittadini in possesso della laurea magistrale, ottenuta nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019 con la votazione di 110 e lode e con una media ponderata di almeno 108/110, entro la durata legale del corso di studi e prima del compimento del trentesimo anno di età, in università statali o non statali legalmente riconosciute;
- b) cittadini in possesso di un dottorato di ricerca, ottenuto nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019 e prima del compimento del trentaquattresimo anno di età, in università statali o non statali legalmente riconosciute.

Nel dettaglio, la novella normativa abrogando il comma 714 della legge n. 145/2018, che demandava ad una circolare dell'INPS la definizione delle modalità di fruizione dell'incentivo in commento, ha disposto, modificando il comma 715 della Legge n. 145/2018, che *“al fine di ottenere l’esonero di cui al comma 706, dal 1° gennaio 2020, si applicano le procedure, le modalità e i controlli previsti per l’esonero contributivo di cui all’articolo 1, commi da 100 a 108 e da 113 a 115, della legge 27 dicembre 2017, n. 205³. L’Istituto nazionale della previdenza sociale acquisisce, in modalità telematica, dal Ministero dell’istruzione, dell’università e della ricerca le informazioni di cui al comma 707 relative ai titoli di studio e alle votazioni ottenute. Le amministrazioni pubbliche provvedono alle attività di cui al presente comma con le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili a legislazione vigente e comunque senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica”*.

Sulla base di tali premesse, dunque, in caso di assunzione a tempo indeterminato di soggetti con età inferiore a 30 anni, in possesso di laurea magistrale ottenuta nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019, con la votazione di 110 e lode, il datore di lavoro avrà un esonero dal versamento dei contributi previdenziali a suo carico, secondo quanto previsto dalla soprarichiamata normativa. Parimenti, i datori di lavoro potranno fruire di tale incentivo qualora decidano di assumere a tempo indeterminato lavoratori, prima del compimento del trentaquattresimo anno di età, in possesso di un dottorato di ricerca, ottenuto nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019 in università statali o non statali legalmente riconosciute⁴. L’esonero si applica anche nel caso di trasformazione di un contratto di lavoro a tempo determinato in contratto di lavoro a tempo indeterminato, fermo restando il possesso dei requisiti prima indicati, alla data della trasformazione, ed è riconosciuto anche per assunzioni a tempo parziale, purché con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato. In tal caso, il limite massimo dell’incentivo è proporzionalmente ridotto. Inoltre, così come peraltro previsto all’art. 1 comma 103 della legge n. 205/2017, nelle ipotesi in cui il lavoratore, per la cui assunzione a tempo indeterminato è stato parzialmente fruito l’esonero, sia nuovamente assunto a tempo indeterminato da altri datori di lavoro privati, il beneficio contributivo è riconosciuto agli stessi datori di lavoro per il periodo residuo utile alla sua piena fruizione.

³ In proposito, si rammenta che le disposizioni richiamate, di cui alla legge n. 205/2017, si riferiscono all’incentivo finalizzato a promuovere l’occupazione giovanile stabile, in favore dei datori di lavoro privati che assumono lavoratori, in possesso di determinati requisiti, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a tutele crescenti, di cui al D.Lgs. n. 23/2015

⁴ Il beneficio si applica anche alle assunzioni di lavoratori laureati presso le università telematiche

In merito a tale fattispecie, tuttavia, non si comprende appieno se tale misura sia attuativa della disciplina di cui alla legge n. 145/2018 oppure rappresenti una proroga della stessa per l'anno 2020. Come sopra premesso, infatti, pone una decorrenza dal 1° gennaio 2020 mentre l'art. 1, comma 706, della Legge n. 145/2018 fa riferimento alle assunzioni effettuate *"a decorrere dal 1° gennaio 2019 e fino al 31 dicembre 2019"*. Al riguardo, pertanto, si riscontra la necessità di chiarimento, da parte degli organi competenti, in merito agli effetti di tale previsione, per comprendere se tale misura sia fruibile per le assunzioni effettuate nel corso del 2020.

8. Riduzione sgravio contributivo per imprese armatrici

Il Legislatore, con la disposizione introdotta dalla legge di Bilancio 2020, di cui al comma 607 art. 1, ha disposto che *"a decorrere dall'anno 2020, i benefici di cui all'articolo 6 del decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, sono corrisposti nel limite del 44,32 per cento"*. In ragione di tale disciplina è stata, dunque, prevista, a decorrere dal 2020, una riduzione dello sgravio contributivo per le imprese armatrici con riferimento al personale componente gli equipaggi. Più precisamente, è stata disposta una riduzione dello sgravio contributivo previsto per le imprese armatrici e per il loro personale dipendente imbarcato (di cui all'articolo 6 del D.L. n. 457/1997), stabilendo che, a decorrere dal 2020, venga corrisposto nel limite del 44,32%.

A tal proposito si precisa che l'articolo 6, primo comma, del decreto legge n. 457/1997, convertito con modificazioni dalla L. n. 30/1998, disponeva che *"per la salvaguardia dell'occupazione della gente di mare, a decorrere dal 1° gennaio 1998, le imprese armatrici, per il personale avente i requisiti di cui all'articolo 119 del codice della navigazione ed imbarcato su navi iscritte nel Registro internazionale di cui all'articolo 1, nonché lo stesso personale suindicato sono esonerati dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali dovuti per legge"*. Con tale previsione, pertanto, era stata stabilita la concessione, alle imprese armatrici, di un esonero totale dagli oneri contributivi per il personale italiano o comunitario, avente i requisiti di cui all'art. 119 del codice della navigazione, imbarcato sulle navi iscritte nel registro internazionale, a decorrere dal 1° gennaio 1998.

La novella introdotta dalla legge di Bilancio 2020 è solo l'ultima, in ordine di tempo, di una serie di provvedimenti che negli ultimi anni hanno rideterminato il richiamato beneficio, ampliandone tuttavia l'ambito oggettivo di applicazione. In particolare, l'articolo 2, comma 2, della legge n. 203/2008, ai fini della salvaguardia dell'occupazione della gente di mare, aveva esteso il beneficio in commento, a decorrere dall'anno 2009 e nel

limite dell'80%, alle imprese che esercitano la pesca costiera, nonché alle imprese che esercitano la pesca nelle acque interne e lagunari. Successivamente, l'articolo 4, comma 55, della legge n. 183/2011 aveva ulteriormente diminuito tale sgravio. In particolare, lo sgravio è stato corrisposto nel limite del 60% per l'anno 2012 e del 70% a decorrere dall'anno 2013. Con l'articolo 1, comma 74, poi, della L. n. 228/2012, è stata poi disposta la corresponsione dello sgravio nel limite del 63,2% per gli anni 2013 e 2014, del 57,5% per l'anno 2015, del 50,3% a decorrere dal 2016. In ultimo, prima della previsione in commento, l'articolo 1, comma 431, della legge n. 232/2016 e l'articolo 1, comma 693, della n. 205/2017 hanno ulteriormente ridotto il citato beneficio, rispettivamente, al 48,7% dall'anno 2017 e al 45,07% a decorrere dall'anno 2018.

9. Esonero contributivo occupazione giovanile

L'art. 1, comma 10 risolve i problemi applicativi causati dalla sovrapposizione della disciplina dell'esonero contributivo triennale previsto dalla legge n. 205/2017 e quanto successivamente previsto dalla legge 9 agosto 2018, n. 96 di conversione del c.d. decreto Dignità. Ricordiamo infatti che l'art. 1-bis del D.L. n. 87/2018, introdotto dalla legge n. 96/2018, ha previsto a favore dei datori di lavoro del settore privato che negli anni 2019 e 2020 assumano lavoratori che non hanno compiuto 35 anni e che non abbiano avuto precedenti contratti di lavoro a tempo indeterminato, l'esonero dal versamento del 50% dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, nel limite di 36 mesi e per un massimo di 3.000 euro su base annua. La misura ricalca sostanzialmente quella prevista dalla legge n. 205/2017 (legge di Bilancio 2018) all'art. 1, commi 100-108 e 113-114, che tuttavia stabiliva a 30 anni (29 e 364 giorni) il limite di età degli assumendi, elevato a 35 anni (34 e 364 giorni) per le sole assunzioni effettuate nel 2018. Il comma 3 del D.L. n. 87/2018 rimandava l'indicazione delle modalità di fruizione dell'esonero a un decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da promulgare entro sessanta giorni dall'entrata in vigore del decreto Dignità ma che di fatto non è stato emanato. La legge di Bilancio 2020 apporta quindi un intervento testuale e sostituisce la versione originaria dell'art. 1, comma 102 della L. n. 205/2017, con la nuova locuzione "*Limitatamente alle assunzioni effettuate entro il 31 dicembre 2020*", dispone inoltre l'abrogazione dei commi 1 e 3 dell'art. 1-bis del D.L. n. 87/2018 e, infine, sostituisce il riferimento all'art. 1-bis del D.L. n. 87/2018 contenuto nell'art. 1, comma 247 della n. 145/2018 con il seguente disposto: "*l'esonero contributivo di cui all'articolo 1 commi da 100 a 108 e da 113 a 115, della legge 27 dicembre 2017, n. 205*". Il risultato di questo lavoro di riordino consente di estendere, anche alle assunzioni di lavoratori under 35 effettuate nel 2020, l'esonero contributivo previsto dalla legge n. 205/2017.

In riferimento alle assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di soggetti che non abbiano compiuto 35 anni di età nelle regioni Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna l'esonero contributivo è elevato al 100%, nel limite massimo di euro 8.060 annui (articolo 1, comma 118, della legge n. 190/2014) ed è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, limitatamente al periodo di applicazione degli stessi. Per l'attuazione di quest'ultima misura è necessario attendere l'emanazione di un decreto Anpal.

10. Esonero contributivo società sportive femminili

Per consentire lo sviluppo del professionismo sportivo femminile, la legge di Bilancio 2020 ha previsto che alle società sportive che stipulano con le atlete contratti di lavoro sportivo ai sensi degli articoli 3 e 4 della legge 23 marzo 1981, n. 91 (legge sul professionismo sportivo), sia riconosciuto, per gli anni 2020, 2021 e 2022, l'esonero pari al 100% dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, entro il limite massimo di 8.000 euro su base annua.

Ricordiamo che l'art. 2 della legge n. 81/1981 definisce sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi e i preparatori atletici che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali. Pertanto, sia per lo sport maschile che per quello femminile, permane la necessità di un riconoscimento a monte, da parte della Federazione di appartenenza, di un settore di attività sportiva professionistica, fermi restando gli altri presupposti di onerosità e continuità dell'attività sportiva. In merito a questi ultimi aspetti ricordiamo altresì che l'attività sportiva a titolo oneroso costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato, regolato dall'art. 3 della legge n. 91/1981 mentre è considerata attività di lavoro autonomo se svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni collegate in un breve periodo di tempo; ovvero se l'atleta non viene contrattualmente vincolato alla frequenza di sedute di preparazione o di allenamento o, infine, qualora la prestazione oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi le otto ore settimanali o cinque giorni ogni mese, ovvero trenta giorni ogni anno.

11. Sostegno al reddito nel settore della pesca

La legge di Bilancio 2020 conferma le misure di sostegno al reddito dei lavoratori dipendenti da imprese adibite alla pesca marittima nel periodo di sospensione dell'attività per l'arresto temporaneo obbligatorio e non obbligatorio da effettuare nel 2020. È confermato il riconoscimento di un'indennità giornaliera onnicomprensiva, pari a 30 euro, per il periodo di sospensione dell'attività a causa delle misure di arresto temporaneo obbligatorio e si incrementano di 2,5 milioni di euro per il 2021 le risorse destinate alla stessa indennità, riconosciuta nei periodi di sospensione temporanea non obbligatoria nel corso del 2020. Con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministro delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali e con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, saranno disciplinate le modalità relative al pagamento dell'indennità. Si ricorda che dette misure si pongono l'obiettivo di garantire un idoneo equilibrio tra attività di pesca e risorse biologiche, al fine di garantire la conservazione e la riproduzione di queste ultime.

12. Sgravio contributivo apprendisti

Il comma 8 dell'art.1 premia le assunzioni di giovani con contratto di apprendistato di primo livello per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore, riconoscendo uno sgravio contributivo pari al 100%, per i contratti stipulati nel 2020 e nei primi tre anni di contratto. Ne potranno usufruire i datori di lavoro che occupano alle proprie dipendenze un numero di addetti pari o inferiore a 9, tenendo conto che rimane fermo il livello del 10% di aliquota per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al terzo.

Va ricordato che l'apprendistato di primo livello è normato dall'art. 43 del D. Lgs. 81/2015 ed è strutturato in modo da coniugare la formazione effettuata in azienda con l'istruzione e la formazione professionale svolta dalle istituzioni formative che operano nell'ambito dei sistemi regionali di istruzione e formazione sulla base dei livelli essenziali delle prestazioni di cui al decreto legislativo 17 ottobre 2005, n. 226, e di quelli di cui all'articolo 46 e possono essere assunti, in tutti i settori di attività, i giovani che hanno compiuto i 15 anni di età e fino al compimento dei 25 con una durata che viene determinata in considerazione della qualifica o del diploma da conseguire e non può in ogni caso essere superiore a tre anni o a quattro anni nel caso di diploma professionale quadriennale.

Lo sgravio contributivo è riferito alla contribuzione prevista dall'art. 1, comma 773, quinto periodo, della legge 296 del 2006 secondo cui *“la complessiva aliquota del 10 per cento a carico dei medesimi datori di lavoro è ridotta in ragione dell'anno di vigenza del contratto e limitatamente ai soli contratti di apprendistato di 8,5 punti percentuali per i periodi contributivi maturati nel primo anno di contratto e di 7 punti percentuali per i periodi contributivi maturati nel secondo anno di contratto, restando fermo il livello di aliquota del 10 per cento per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al secondo”*. Tale aliquota è comprensiva della quota INAIL (pari allo 0,30%), nonché della quota malattia. A decorrere dal 1° gennaio 2013 è dovuta anche la contribuzione aggiuntiva dell'1,31% per l'ASpl, poi NASpl, a cui va aggiunto il contributo dello 0,30% destinato alla formazione (art. 25, L. n. 845/1978). Pertanto, l'incremento complessivo della contribuzione è pari all'1,61% (INPS circ. n. 140/2012 e n. 144/2013). La contribuzione a carico degli apprendisti è pari al 5,84%.

Laddove dovesse ricalcare gli sgravi già disposti in passato relativamente ai rapporti di apprendistato, anche lo sgravio contributivo del 100% previsto dal comma 8 dovrà avvenire in conformità alla disciplina comunitaria degli aiuti "de minimis" di cui al regolamento UE n. 1407/2013 previa presentazione all'INPS apposita dichiarazione sugli aiuti "de minimis", ai sensi e per gli effetti della previsione contenuta nel D.P.R. n. 445/2000. Oltre che alla disciplina comunitaria degli aiuti "de minimis", l'accesso allo sgravio contributivo è, altresì, subordinato al rispetto delle condizioni di cui all'art. 1, comma 1175, della L. n. 296/2006.

Parte Quarta. FRINGE BENEFIT

13. Autovetture concesse in uso promiscuo

Il comma 632 dell'art 1 modifica l'articolo 51, comma 4, lett. a) del D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) recante la determinazione del valore normale delle autovetture concesse ad uso promiscuo ai lavoratori, al fine della determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Ai sensi del comma 1 del citato articolo 51, *“Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”*. Ai fini della determinazione in denaro dei valori percepiti, il predetto comma 4, lettera a), dell'articolo 51 del TUIR, nella versione vigente al 31 dicembre 2019, stabilisce che, per le autovetture, gli autoveicoli per trasporto promiscuo di persone e di cose, gli autocaravan, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio, al netto dell'ammontare eventualmente trattenuto al dipendente. Il costo chilometrico di esercizio corrisponde a quello desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze; il MEF provvede alla pubblicazione delle predette tabelle entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo. Il comma 632 sostituisce interamente la lettera a) del comma 4 stabilendo *in primis* che, con riferimento ai veicoli espressamente indicati, che presentano valori di emissione di anidride carbonica non superiori a 60 grammi per chilometro, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, per la determinazione del reddito di lavoro dipendente venga assunto il 25% (in luogo del previgente 30%) dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri (al netto dell'ammontare eventualmente trattenuto al dipendente). Ai fini del calcolo del costo chilometrico di esercizio, viene confermata la corrispondenza con quello desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo.

La novella prevede, inoltre, che la predetta percentuale venga elevata per altri tre differenti gruppi di veicoli con valori di emissione superiori a 60 grammi per chilometro. Pertanto, la determinazione dell'imponibile è effettuata applicando, all'importo calcolato sulla base del costo

chilometrico di esercizio per una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, una percentuale pari al:

- 25%, per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica fino a 60 grammi per chilometro;
- 30% (in linea con il testo vigente al 31 dicembre 2019), per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60, ma non a 160 grammi per chilometro;
- 40% per l'anno 2020 e il 50% per l'anno 2021, per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 160, ma non a 190 grammi per chilometro;
- 50% per l'anno 2020 e il 60% per l'anno 2021, per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 grammi per chilometro.

La norma letteralmente fa riferimento a *“autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione”*. I veicoli espressamente indicati e richiamati dalla norma sono: autovetture, autoveicoli per trasporto promiscuo di persone e di cose, autocaravan, motocicli e ciclomotori di nuova immatricolazione.

Infine, il successivo comma 633 stabilisce che la disciplina, di cui al predetto art. 51, co. 4, lett. a) del TUIR, nella versione vigente al 31 dicembre 2019 (percentuale unica del 30%), continua ad applicarsi per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020.

14. I buoni pasto

Il comma 677 dell'art. 1 della manovra per il 2020 interviene sul regime fiscale dei cd. “buoni pasto” in due direzioni fra loro opposte. Da un lato, viene elevata da 7 a 8 euro la quota giornaliera non concorrente al reddito di lavoro dipendente (e dunque esente da contribuzione) se i ticket vengono erogati in formato elettronico; dall'altro, la stessa novella riduce da 5,29 a 4 euro la quota (per ogni giorno di lavoro) non concorrente alla formazione del reddito nel caso di buoni in formato cartaceo; le quote eccedenti dei ticket rispetto ai due valori citati concorreranno invece alla formazione dell'imponibile fiscale e previdenziale.

La legge 160/2019 ha esplicitamente mantenuto a 5,29 euro la quota giornaliera esente delle indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto a favore dei lavoratori addetti a strutture lavorative temporanee oppure ubicate in zone prive di servizi di ristorazione. L'intervento normativo in esame insiste sull'art. 51, co. 2, lett. c) del TUIR, che regola, all'interno dei fringe benefits, le soglie di esenzione delle varie tipologie di buono pasto nonché di indennità di mensa. I ticket restaurant in formato non elettronico

vedono ridurre (da 5,29 a 4 euro) la propria quota esente, portando avanti un obiettivo già contenuto nella L. 190/2014 (art. 1 cc.16s.), che aveva per la prima volta innalzato la soglia di esenzione dei soli ticket elettronici (da 5,29 a 7 euro), scoraggiando indirettamente l'utilizzo dei buoni pasto in forma cartacea, di meno facile tracciabilità. Viene parallelamente aumentato da 7 a 8 euro il valore giornaliero non concorrente alla formazione del reddito, se le prestazioni sostitutive della somministrazione vengono rese in forma elettronica. Tale innovazione comporterà, per le aziende che erogano buoni pasto del valore facciale superiore alle soglie di esenzione (ad es. 10 euro per giorno), un maggior risparmio contributivo (fra il 2 e il 3% nel caso di una azienda con aliquota contributiva attorno al 30%) per i ticket elettronici, mentre si tradurrà in un aggravio di costi (attorno al 3%) nel caso in cui il buono pasto giornaliero del valore di 10 euro sia cartaceo. La disciplina così modificata delle soglie esenti è entrata in vigore, in assenza di una previsione esplicita di una disciplina transitoria, il 1° gennaio 2020. In riferimento ai soli buoni pasto maturati nel 2019, si ritiene applicabile il principio di cassa allargato ex art. 51 co. 1 TUIR. Pertanto, a titolo di esempio, qualora i buoni pasto cartacei con valore giornaliero di 5,29 euro siano maturati a dicembre del 2019 e corrisposti materialmente dal datore di lavoro entro il 12 gennaio 2020, questi potranno essere considerati completamente esenti senza applicazione delle nuove soglie di esenzione inferiori a quelle vigenti nel 2019. Trattandosi tuttavia di ticket cartacei, si ritiene di difficile tracciabilità la data di consegna degli stessi, rendendosi necessaria una registrazione attraverso un documento datato di accompagnamento ai buoni pasto riferiti al precedente anno d'imposta.

Infine, la manovra del 2020 ha mantenuto il limite dell'importo complessivo giornaliero pari 5,29 euro per le indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto corrisposte a determinate tipologie di lavoratori. Sul tema si ricorda che con la Risoluzione n. 41/E del 30 marzo 2000 l'Agenzia delle Entrate ha specificato che sono escluse dalla tassazione fino all'importo-soglia solo le indennità di mensa attribuite agli addetti ai cantieri edili, nonché agli addetti ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o a unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione. In tale fattispecie, le condizioni necessarie per godere dell'esenzione della indennità di mensa (entro i 5,29 euro al giorno, come confermato dalla manovra 2020) consistono nella previsione, all'interno dell'orario di lavoro giornaliero, di una pausa per il vitto, nonché nell'essere esplicitamente assegnati in modo stabile a una unità produttiva ben individuata (escludendo così, ad esempio, i responsabili di vendita assegnati a un'intera area) e localizzata in un territorio che non consenta di recarsi al più vicino luogo di ristorazione entro la pausa del pasto senza l'aiuto di un mezzo di trasporto.

Parte Quinta. LAVORO DIPENDENTE: FISCO E DETRAZIONI

15. Fondo per la riduzione del carico fiscale sui lavoratori dipendenti

A seguito delle raccomandazioni specifiche avanzate dal Consiglio dell'Unione europea nei confronti dell'Italia il 9 luglio 2019 e degli obiettivi governativi di riduzione del cuneo fiscale tra le linee programmatiche in materia di tassazione e agevolazioni fiscali esposte nella *“Nota di aggiornamento al DEF 2019 (NADEF 2019)”* l'articolo 1, comma 7, dispone la costituzione di un *“Fondo per la riduzione del carico fiscale sui lavoratori dipendenti”*, con una dotazione di 3 miliardi di euro per l'anno 2020 e di 5 miliardi di euro annui a decorrere dal 2021 la cui finalità ricade nel finanziamento di interventi finalizzati alla riduzione del carico fiscale sulle persone fisiche. Va precisato che il cuneo fiscale indica quella parte del costo del lavoro che viene versata sotto forma di imposta sul reddito o di contributi sociali, al netto di ogni trasferimento monetario goduto dal lavoratore (differenza tra il costo del lavoro sostenuto dal datore di lavoro e la retribuzione netta percepita dal lavoratore). Il calcolo va effettuato rapportando percentualmente la somma delle imposte sul reddito, dei contributi sociali a carico del lavoratore e quelli a carico del datore di lavoro, al netto di ogni beneficio monetario goduto dal lavoratore, e il costo del lavoro totale. Lo stesso comma 7 rinvia ad appositi provvedimenti normativi l'attuazione di tali interventi, nei limiti delle risorse stanziare nel fondo medesimo, eventualmente incrementate nel rispetto dei saldi di finanza pubblica nell'ambito dei medesimi provvedimenti. Queste disposizioni si applicano dal 1° luglio 2020 secondo quanto previsto dal Decreto legge "Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente", approvato in Consiglio dei Ministri il 23 gennaio 2020 e in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

16. Modifiche alla disciplina delle detrazioni ex art. 15

Il comma 679 subordina la fruizione della detrazione del 19%, prevista per gli oneri di cui all'articolo 15 del TUIR e da altre disposizioni normative, al pagamento della spesa con strumenti tracciabili. Pertanto, tranne alcune eccezioni espressamente individuate dal successivo comma 680, le spese che danno diritto alla detrazione fiscale del 19%, a decorrere dal 1° gennaio 2020, non potranno più essere pagate in contanti, pena la perdita della detrazione stessa.

La novella, nello specifico, prevede che *“l'onere sia sostenuto con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”*. Sono da intendersi *“tracciabili”* i bonifici bancari o postali ovvero i pagamenti

effettuati tramite carte di debito, di credito e prepagate, nonché gli assegni bancari e circolari. Si ricorda, che già in passato il legislatore ha concesso la possibilità di fruire di particolari detrazioni fiscali a condizione di pagamenti effettuati con strumenti tracciabili. A titolo di esempio, si segnala che per ottenere la detrazione prevista dall'articolo 16-*bis* del TUIR, in materia di ristrutturazione edilizia, è necessario che i pagamenti siano eseguiti con una specifica tipologia di bonifico bancario o postale.

Da rammentare anche che il richiamato articolo 15 del TUIR dispone la detraibilità dall'imposta lorda per un importo pari al 19% per numerosi oneri sostenuti dal contribuente, tra i quali: spese sanitarie; interessi per mutui ipotecari per acquisto prima casa; spese per istruzione; spese funebri; spese per l'assistenza personale; spese per attività sportive per ragazzi; spese per intermediazione immobiliare; spese per canoni di locazione sostenute da studenti universitari fuori sede; erogazioni liberali; spese veterinarie; premi per assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni; spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale. Il comma 680 mantiene la possibilità di pagare in contanti, senza perdere il diritto alla detrazione, per le spese sostenute per l'acquisto di medicinali e dispositivi medici, nonché per le prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale.

Con riferimento agli obblighi di documentazione del pagamento effettuato dal contribuente, si rimane in attesa di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, tenuto conto che medici, farmacie e altri operatori comunicano già al Sistema tessera sanitaria (Sts) molte tipologie di spese mediche.

Per altre detrazioni fiscali con obbligo di pagamento tracciato (es. ristrutturazioni edilizie) il contribuente è tenuto a conservare le ricevute dei bonifici oltre alla fattura giustificativa della spesa sostenuta. Infine, si segnala che dal 1° gennaio 2020 il tracciato informatico per la comunicazione delle spese al Sts, con l'inserimento del campo "Pagamento tracciato", include anche l'indicazione dello strumento di pagamento utilizzato (contanti o mezzo tracciabile).

Parte Sesta. CREDITO D'IMPOSTA

17. Credito d'imposta ricerca e sviluppo

La legge di Bilancio 2020 riscrive le regole relative al *credito d'imposta ricerca e sviluppo* già disciplinato dal D.L. n. 145/2015. L'articolo 1, commi da 198 a 209 della legge n. 160/2019, infatti, introduce un credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative. Non si tratta infatti di modifiche alla precedente disciplina già prevista dall'articolo 3 del D.L. n. 145/2015 la cui applicabilità, ai sensi dell'art. 1, comma 209, della legge n. 160/2019, termina il 31 dicembre 2019 e dunque con un anno di anticipo rispetto a quanto originariamente previsto. Peraltro, le nuove disposizioni ricalcano solo in parte quelle precedenti in quanto sono previste alcune significative differenze.

Il nuovo credito d'imposta ricerca e sviluppo si applica a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020 per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare). L'agevolazione, come in passato, consiste in un credito d'imposta da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997.

La misura del credito varia da un minimo pari al 6% ad un massimo del 12%, a seconda della tipologia dell'investimento in ricerca e sviluppo ammesso e potrà essere utilizzato, in tre rate di pari importo, dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

Spese ammesse

Le attività che consentono di far ricadere le spese sostenute nel perimetro dell'agevolazione sono classificate e disciplinate secondo la definizione puntualmente contenuta rispettivamente nei commi 200, 201 e 202. Anche l'individuazione delle spese ammesse al credito d'imposta, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, sono puntualmente indicate dai citati tre commi.

A seconda dell'attività, il comma 203 prevede, in misura differenziata, la percentuale del credito d'imposta spettante da calcolarsi sulle spese ammesse.

In sintesi, le attività e la misura del credito d'imposta sono riportati nella tabella che segue.

TIPOLOGIA ATTIVITÀ	DESCRIZIONE	MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA
Attività di ricerca e sviluppo (comma 200)	Ai fini della individuazione occorre fare riferimento alla comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, concernente disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione	12% nel limite massimo di 3 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi
Attività di innovazione tecnologica (comma 201)	Attività finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati	6%, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi
	Attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, individuati con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico previsto dal comma 200	10%, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi
Attività innovative (comma 202)	Attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile e dell'arredo e della ceramica, per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari	6%, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi

Il comma 200 rinvia ad un decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, da pubblicare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge n. 160/2019, la fissazione dei criteri per la corretta applicazione delle definizioni riportate nella tabella, tenendo conto, rispettivamente:

- per quanto concerne delle attività di ricerca e sviluppo, dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE);
- per le attività di innovazione tecnologica, dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Oslo dell'OCSE;
- per le attività innovative di cui al comma 202, delle medesime attività svolte in settori diversi da quelli previsti.

La base di calcolo delle spese ammissibili va assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le medesime spese.

Condizioni

La fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro, applicabili in ciascun settore, e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Procedura per il riconoscimento del credito d'imposta

Per il riconoscimento del credito d'imposta occorre apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del D. Lgs. n. 39/2010.

Esclusioni

Sono escluse:

- le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. n. 267/1942, dal codice della crisi e dell'insolvenza di cui al D. Lgs. n. 14/2019 o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. Lgs. n. 231/2001.

18. Credito d'imposta per formazione 4.0

L'articolo 1, commi da 210 a 217, della legge n. 160/2019 proroga, con modificazioni, la disciplina relativa al credito d'imposta per la formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano nazionale industria 4.0, dando diritto al credito d'imposta già previsto dalla legge n. 205/2017. Rispetto alla disciplina originariamente contenuta all'articolo 1, commi da 46 a 55 della legge n. 205/2017 e nel relativo decreto attuativo 4 maggio 2018, adottato dal Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, la modifica più sostanziale riguarda la soppressione dell'obbligo di stipula di un contratto collettivo di secondo livello. Dal 1° gennaio 2020, pertanto, non è più necessario che le attività di formazione vengano pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali in quanto l'articolo 1, comma 215, della legge n. 160/2019 ne esclude espressamente la necessità ai fini del riconoscimento del credito d'imposta.

Altra novità riguarda la riduzione del massimale di spese ammesse per le medie imprese che, rispetto al 2019, scende da 300 mila e 250 mila euro.

Misura e limiti

Ferma restando l'applicabilità alle sole imprese, i nuovi limiti sono quelli indicati nella seguente tabella.

IMPRESA	CREDITO D'IMPOSTA	MASSIMALE DEL CREDITO
piccole imprese	50%	300 mila euro
medie imprese	40%	250 mila euro
grandi imprese	30%	200 mila euro
<p>Il credito d'imposta è elevato al 60% per tutte le tipologie di imprese, fermi restando i limiti massimi annuali, se le attività di formazione ammissibili riguardino lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati, come definite dal decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali 17 ottobre 2017</p>		

Le dimensioni dell'impresa vanno individuate tenendo conto di quanto previsto nell'allegato I al regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

Spese ammissibili

Il credito d'imposta spetta sui costi sostenuti dalle imprese per i dipendenti impegnati in attività di formazione svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale Industria 4.0, quali *big data* e analisi dei dati, *cloud* e *fog computing*, *cyber security*, sistemi *cyber-fisici*, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo-macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali, applicate nei seguenti ambiti:

- a) vendita e marketing;
- b) informatica e tecniche;
- c) tecnologie di produzione.

I predetti ambiti sono indicati in dettaglio nell'allegato A alla legge n. 205/2017.

Per la determinazione delle spese del personale impegnato nelle attività di formazione occorre fare riferimento al costo aziendale per le ore o giornate di formazione in relazione alla partecipazione del lavoratore sia quale discente che nella qualità di docente o tutor; in quest'ultimo caso, entro il limite massimo del 30% della retribuzione complessiva annua spettante allo stesso dipendente. Il costo aziendale va calcolato computando la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede.

Sono ammesse al credito d'imposta le spese commissionate anche a soggetti esterni individuati dall'art. 3, comma 6, decreto del Ministro dello Sviluppo Economico 4 maggio 2018, ovvero quelle commissionate a soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa, a università pubbliche o private o a strutture ad esse collegate, a soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001 e a soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37. L'articolo 1, comma 213, della legge n. 160/2019 amplia le ipotesi anche alle attività di formazione esterne commissionate agli Istituti tecnici superiori.

Utilizzo del credito

Le spese sostenute vanno certificate dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali. Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti le spese sostenute per l'attività di certificazione, entro il limite massimo di 5.000 euro, possono essere computate tra quelle ammesse al credito d'imposta. Il credito d'imposta potrà essere utilizzato dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili mediante compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997, non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Comunicazione

L'art. 1, comma 214, della legge n. 160/2019 introduce un nuovo adempimento anche se la finalità è solo quella di consentire al Ministero dello Sviluppo Economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia dell'agevolazione. Le imprese sono infatti tenute ad effettuare ad esso una comunicazione utilizzando il modello che verrà approvato con apposito decreto direttoriale del Ministero stesso, che fisserà anche contenuto, modalità e termini di invio della comunicazione.

Condizioni

La fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Esclusioni

Sono espressamente escluse dal perimetro dell'agevolazione le spese di formazione ordinaria o periodica organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e ad ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

Inoltre, sono escluse:

- le imprese in difficoltà come definite dall'articolo 2, punto 18), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014;
- le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. n. 267/1942, dal codice della crisi e dell'insolvenza di cui al D. Lgs. n. 14/2019 o da

altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;

- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. Lgs. n. 231/2001.

Disciplina applicabile

Oltre all'articolo 1, commi da 201 e 217 della legge n. 160/2019, continuano ad applicarsi le regole previste dall'articolo 1, commi da 46 a 55 della L. n. 205/2017 e dal citato decreto attuativo 4 maggio 2018 adottato dal MISE e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 22 giugno 2018, che ha fornito le indicazioni applicative necessarie, con particolare riguardo alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza dal beneficio. Ricordiamo che istruzioni sono state fornite dal Ministero dello Sviluppo Economico con la circolare n. 412088 del 3 dicembre 2018.

Parte Settima. REDDITO DI CITTADINANZA

19. Il Reddito di cittadinanza

L'articolo 1, comma 479, prevede allo stanziamento dall'anno 2020 di 35 milioni di euro per consentire la presentazione delle domande di Reddito di Cittadinanza e di Pensione di Cittadinanza anche attraverso i centri di assistenza fiscale in convenzione con l'INPS, nonché per le attività legate all'assistenza nella presentazione della DSU a fini ISEE. Il successivo comma 480 prevede un incremento di 5 milioni di euro, sempre dal 2020, ai fini del finanziamento delle attività relative alle domande di Reddito di cittadinanza e di Pensione di cittadinanza da parte dei patronati di cui alla legge 30 marzo 2001, n. 152.

Dipartimento Scientifico

Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro

Consiglio Nazionale dell'Ordine

AREA PREVIDENZA

Hanno collaborato:

Luca De Compadri - Coordinatore

Massimo Braghin

Giuseppe Buscema

Simone Cagliano

Mario Cassaro

Dario Fiori

Mauro Marrucci

Antonello Orlando

Pasquale Staropoli